



医療法人グループ会計における連結範囲の画定基準

著者	海老原 諭
雑誌名	和光経済
巻	51
号	2
ページ	11-20
発行年	2019-02
URL	http://id.nii.ac.jp/1073/00004625/

〈自由論文〉

医療法人グループ会計における連結範囲の画定基準

Criteria for Defining the Scope of Consolidation for Medical Corporations' Financial Statements

海老原 諭
Satoshi Ebihara

【Abstract】

The purpose of this study is to propose criteria for defining the scope of consolidation in making consolidated financial statements for medical corporation groups. In corporate accounting standards, the scope of consolidation is determined by whether a parent company has the greater part of share of other companies. However, for medical corporations, it is not able to use the same criteria for defining the scope of consolidation because the Japanese Medical Law denies any members' ownerships on medical corporations. In this study, the author points out following two things. Firstly, in making consolidated financial statements for medical corporation groups, it is suitable to use the economic unit concepts as a basic concept. Secondly, criteria for defining the scope of related public-interest corporations adopted in the accounting standard for independent administrative corporations.

【キーワード】

医療法人会計, 連結基礎概念, 経済的単一体概念, 医療の非営利性, 持分あり社団医療法人

1. はじめに

2015年の「医療法」改正により、厚生労働省令に定める要件を満たす一定の医療法人¹⁾に対しては、貸借対照表および損益計算書を公告することが義務づけられるようになった（「医療法」第51条の3）。その目的は、「医療法人の経営の透明性を確保する²⁾」ことにあるとされている。

しかし、このように医療法人単独の財務諸表を公告させるだけでは、医療法人の経営の透明性を確保するという目的を達成することは難しいと思われる。それは、このたびの法改正が行われるに至ったきっかけが、法人外部との取引を通じて不

正に蓄財をしていた徳洲会事件にあるためである³⁾。法人外部との取引を通じて医療法人の資金を流出させているケースでは、医療法人単独の財務諸表を見たところで、外部に蓄積されている財産の状況はわからない⁴⁾。

医療法人の経営の透明性を真の意味で確保するためには、このような外部の事業体を含めた医療法人グループ全体の状況を把握できる連結財務諸表を作成、公告させる必要があるが⁵⁾、これには乗り越えるべき課題がある。現在の医療法人会計基準は、医療法人単位の経営状況を把握することを目的として設計されているため、連結財務諸表を作成するための規定が存在していないのである。

連結財務諸表を作成するとした場合、まず、医

療法人グループに属するどのような法人またはどのような事業を連結対象に含めるかを画定しなければならない。すでに連結財務諸表の作成が義務づけられている企業会計では、出資関係に基づいて成立する支配従属関係を判断基準として連結範囲の画定が行われるが、医療法人グループを構成する医療法人や社会福祉法人などでは、出資の有無や出資の多寡をもって意思決定に参画できるか否かが変わるという考え方自体が否定されている（「医療法」第46条の3の3第1項）。このため、企業会計の基準をそのまま援用する形で医療法人グループの連結範囲を画定することはできない。

本稿の目的は、このような現状認識を踏まえたうえで、医療法人グループの連結財務諸表作成にあたって依拠すべき連結範囲の画定基準を検討することにある。

2. 企業会計基準における連結基礎概念

医療法人会計において、準拠すべき会計基準が存在しない場合には、企業会計の基準を援用することが一般的であったとされる⁶⁾。そこで、本節では、議論の前提として、企業会計の基準においてどのような連結基礎概念が採用されているかについて整理する。参照する会計基準は、企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」および企業会計基準第5号「貸借対照表における純資産の部の表示に関する会計基準」の2つである。

2.1. 親会社概念と経済的単一体概念

企業会計では、伝統的に、連結財務諸表の作成に係る会計基準上の基礎概念（以下、「連結基礎概念」という）として、親会社概念と経済的単一体概念の2つが存在するとされてきた⁷⁾。企業会計基準第22号は、これら2つの連結基礎概念について、次のように説明している。

「連結財務諸表の作成については、親会社説と経済的単一体説の2つの考え方がある。いずれの考え方においても、単一の指揮下にある企業

集団全体の資産・負債と収益・費用を連結財務諸表に表示するという点では変わりはないが、資本に関しては、親会社説は、連結財務諸表を親会社の財務諸表の延長線上に位置づけて、親会社の株主の持分のみを反映させる考え方であるのに対して、経済的単一体説は、連結財務諸表を親会社とは区別される企業集団全体の財務諸表と位置づけて、企業集団を構成するすべての連結会社の株主の持分を反映させる考え方であるという点で異なっている⁸⁾。」

すなわち、親会社概念と経済的単一体概念の違いは、連結貸借対照表上における純資産（資本）の表示に対する考え方が異なるところにある。親会社の子会社の発行済株式の100%を有しており、両社の間に完全支配関係が成立している場合は、親会社概念であっても、経済的単一体概念であっても、連結貸借対照表上の純資産の表示に異なるところは基本的にない。両者に違いが生じるのは、完全子会社以外の子会社が存在する場合である。このような状況の場合、親会社概念のもとでは、親会社の持分と親会社以外の株主の持分が区別して表示されるのに対して、経済的単一体概念のもとでは、すべての持分が区別されずに合算して表示されることになる。

なお、連結貸借対照表上、親会社以外の株主が有する持分が表示される場所には、①負債の部のなかで表示、②負債の部にも純資産の部にも含めず独立した部門として表示、③純資産のなかで表示、④純資産の額に含めて表示という4つのパターンが考えられるが（図1参照）、親会社概念と経済的単一体概念の境界は、親会社以外の株主の持分をどのラインで区別するかという点で2つの場合がある。親会社以外の株主が有する持分を純資産に表示するか否かという観点から区別する場合は②と③の間で、親会社以外の株主の持分を独立表記するか否かという観点から区別する場合は③と④の間で、親会社概念と経済的単一体概念とが区別されることになる。

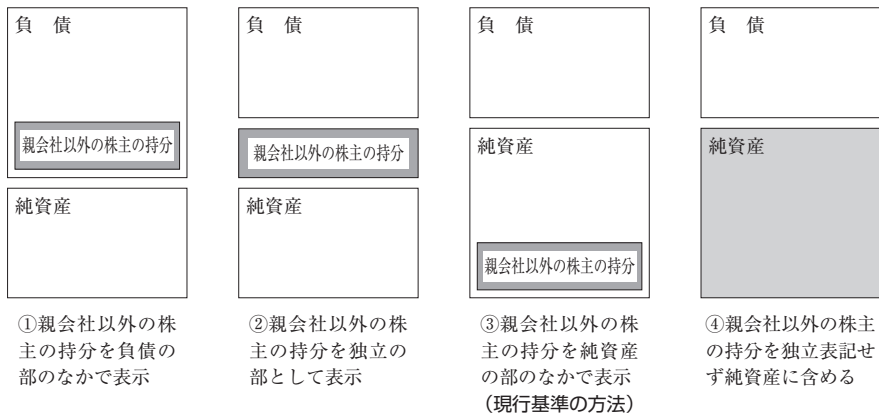


図1 親会社以外の株主の持分を表示する場所

2.2. 現行基準がとる立場

わが国の企業会計の基準では、伝統的に、親会社概念が基本とされていた。これは、「連結財務諸表が提供する情報は主として親会社の投資者を対象とするものであると考えられるとともに、親会社説による処理方法が企業集団の経営を巡る現実感覚をより適切に反映すると考えられる⁹⁾」ためであるという。

しかし、近年では、経済的単一体概念を基礎としている国際財務報告基準や米国会計基準の動向に鑑み、わが国の会計基準にも、国際的調和化を図る観点から経済的単一体概念に理論的な基盤を有する会計処理が採り入れられるようになってきている¹⁰⁾。その結果、現在の会計基準では、親会社以外の株主の持分を純資産の部には計上するものの、親会社の持分を表す株主資本（親会社自身の純資産を含む）とは区別する③の方法を前提としたものになっている。

2.1. で見たように、③の方法は、親会社概念と経済的単一体概念をどのような観点から区別するかによって、取り扱いの変わる中間領域に属する方法である。このため、親会社以外の株主の持分の表示場所に注目すると、現行の会計基準が依拠している連結基礎概念をどちらか一方に断定することはできない。ただし、親会社以外の株主の持分を、親会社の持分を表す株主資本と区別して表示することになっている以上、少なくとも親会社概念が放棄されているわけではないという

ことはできるだろう。

3. 非営利法人の本質としての出資者持分の否認

このように、企業会計における連結範囲の画定基準は、伝統的な親会社概念を基礎としつつも、国際的調和化の観点から経済的単一体概念の考え方を混在させるというものになっている。しかし、冒頭に述べたように、医療法人グループの中核となる医療法人では、原則として、出資者持分に係る規定を設けることが禁じられており、親会社概念が前提とする持分というものの存在自体をそもそも考えることができない。

本節では、医療法人においてこのような出資者持分に係る規定が認められなくなっている理由について、「医療法」上の「非営利性」という言葉に対する意識の変化に焦点をあてて説明する。

3.1. 参入規制としての「非営利性」

「医療法」では、1950年に医療法人に係る規定が創設された当初から、医療法人に対して剰余金の配当を禁止してきた。その目的は、営利目的で運営される会社が医療に関わることをないように、一種の参入障壁を設けることにあったといわれている。実際、医療法人制度の創設に際して発せられた旧厚生省の事務次官通達には、医療法人が剰余金の配当が禁止されることをもって「商法上の

会社と区別される¹¹⁾」としたうえで、それまで「商法上の会社組織により医療事業を行っていたものについては、できるだけ医療法人によるよう組織変更せしめる¹²⁾」と、医療法人制度の創設にあたって、会社による医療経営を排除していこうとする方針が示されていた。

会社を医療事業から排除するという考え方については、医療法人制度が創設される前から存在していたとの指摘がある。1933年の「医師法」改正および「診療所取締規則」制定により、医師以外の者（公共団体以外を除く）が診療所を開設しようとする際には、地方長官の許可を受けることが必要となったが、このことについて、新田（1998）は、当時の国会議事録を分析したうえで、次のように結論づけている。

「1933（昭和8）年の医師法改正及び診療所取締規則制定の原動力は、我が国独特の自由開業医制度の下で開業医自身が資本主義経済の進展に伴い経営の企業化・営利化を進めた結果、都市部における過当競争、地方における無医地区の増加という弊害が激化する状況の中で、こうした開業医のあり方に対する批判勢力として現れた非医師経営の実費診療所や医療利用組合が発展していくことに対する開業医・医師会サイドの危機感にあったといえよう¹³⁾。」

すなわち、開業医による診療所の開設は規制せず、開業医以外の者による診療所の開設は規制するという非対称的な取り扱いをすることには、①相対的に小規模な個人資本を財源として活動しなければならない開業医と、相対的に大規模な会社資本を財源として活動できる会社等とのパワーバランスを図るというだけでなく、②一種の「敵」である会社の営利性を批判材料にすることで、自身の営利志向を覆い隠そうとする開業医側の思惑もあったということである¹⁴⁾。

後者の目的を実現するために使われたのが、医療は営利ではない、すなわち、医療は非営利であるという「建前」であった。開業医が法人成りした医療法人において¹⁵⁾、会社と同じように剰余

金の配当を認めていては、この前提が崩れてしまう。剰余金の配当禁止は、医療法人が個人開業医と地続きのものであることを前提として、会社排除の考え方を継承したものとといえるだろう。

3.2. 医療法人が有する財産の帰属先

剰余金の配当禁止が「建前」と評価されるのは、旧「医療法」において、開業医や医療法人自身の営利性について、剰余金の配当を禁ずる以外に特段の定めが設けられていなかったためである。このため、医療法人の社員は、剰余金の配当が行われなくても、退社時や法人を解散するときに、医療法人のなかに蓄積された財産を引き出し、最終的には、投下した資金だけでなく、医療を通じて稼いだ利益までも獲得することができた。

事実、医療法人の開設者側は、医療法人の財産と私有財産とを分けて考えていなかったようである。厚生労働省の諮問機関として設置された「医療経営の非営利性等に関する検討会」において、医療法人に対する社員の出資者持分を認めないようにすることが議論されたときに、当時、日本医療法人協会の会長であった豊田堯は、次のような見解を示している。

「①現行法においては、医療法人の出資は退社時や解散時の出資に応じた払戻請求権を含むために、出資者の財産権といえるが、厚労省案はこれをすべて剥奪するものである。これは国民の財産権を保障した憲法29条1項に反し、改正法は違憲判断を下される可能性がある。②医療法人の98%を占める持分のある社団の多くが、個人財産の喪失を忌避して、医療法人から個人経営に移行すると、法人税、所得税等の課税がなされ、医療経営そのものが廃止に追い込まれる恐れがある¹⁶⁾。」

不特定多数の株主が存在する株式会社とは異なり、個人経営や家族経営が基本となっている医療法人では、社員の数がごく少数に限定されている。不特定多数の投資者に対して、株式会社としての活動を終了せずに利益を分配するには配当を認め

ることが不可欠であるが、所有と経営が実質的に分離されていない医療法人の場合は、配当を行う必要性がそもそも存在しないのである¹⁷⁾。これこそが剰余金の配当禁止を「建前」と評価してよいと考えられる理由である。

3.3. 「非営利性」概念の見直し

しかし、このような考え方は、2006年の「医療法」改正において大きく転換されることになった。この改正によって、社団医療法人の定款¹⁸⁾において社員の持分に係る規定を設けることが原則として禁止されることになったからである（「医療法」第44条第5項）。

そのきっかけとなったのは、2002年に総合規制改革会議から、規制改革の一環として、株式会社の医療参入が提言されたことにある。総合規制改革会議は、医療法人において、退社時や解散時に行われていた財産分配をはじめとして、剰余金を配当するのと実質的に変わりのない経済的行為が行われていることを指摘したうえで、株式会社の医療参入を認めない積極的な理由は存在しないと述べている¹⁹⁾。

厚生労働省は、「医業経営の非営利性等に関する検討会」を開催し、この総合規制改革会議からの提言について検討を行った。この提言に対してとりうる選択肢は、①医療の非営利性が経済的な意味で形骸化していることを認めたうえで、株式会社の医療参入を認めるか、②株式会社の医療参入を認めない代わりに、医療法人の非営利性を経済的な意味で強化していくかの2つであろう。検討会では、はじめから②を前提として議論が展開され、そのまま最終的な取りまとめにまで至った²⁰⁾。その結果が、2006年の改正「医療法」である。

新しい規定のもとでは、定款に社員の持分に関する規定を設けることが禁止されるようになった。医療法人の社員がその出資者としての立場を背景として医療法人の財産を私的に確保することは認められなくなり、「非営利性」という言葉も本来の経済的な意味合いで機能することが期待されたのである。

3.4. 現存する医療法人における持分規定の状況

しかし、2006年の改正「医療法」が施行された後、すべての医療法人が社員の持分に関する規定を削除したわけではない。これは、法改正前に設立された医療法人に対しては、「当分の間」、社員の持分に係る規定を残しておくことが容認されていたからである（「医療法」平成18年6月21日改正附則第10条）。厚生労働省には、このような医療法人に対して、医療法人の財産に対する社員の持分を放棄させ、定款上の社員の持分に関する規定を削除するよう促すことが求められているが、それを強制するまでの権限は与えられなかった（「医療法」平成18年6月21日改正附則第10条の2）。

改正法の施行から10年以上経過した今日においても、持分の定めのない法人への移行はほとんど行われていない。図2は、2006年改正「医療法」の施行日（2007年4月1日）直前の2007年3月31日以降、毎年3月31日時点の医療法人数の推移をまとめたものであるが、改正「医療法」が施行されてから11年が経過した今でも、大部分の医療法人が持分に係る規定を依然として削除していないことがわかる。2018年3月31日時点で、持分の定めに関する規定が設けられていない医療法人の数は、持分なし社団医療法人と財団医療法人をあわせた14,228法人であり、全体の26.4%にすぎない²¹⁾。

2006年改正「医療法」の趣旨は、このように持分規定を削除しないという実力行使の形で骨抜きにされてしまっている現状がある。医療法人の財産をその医療法人の社員が私的に確保する術は依然として残されているのである。

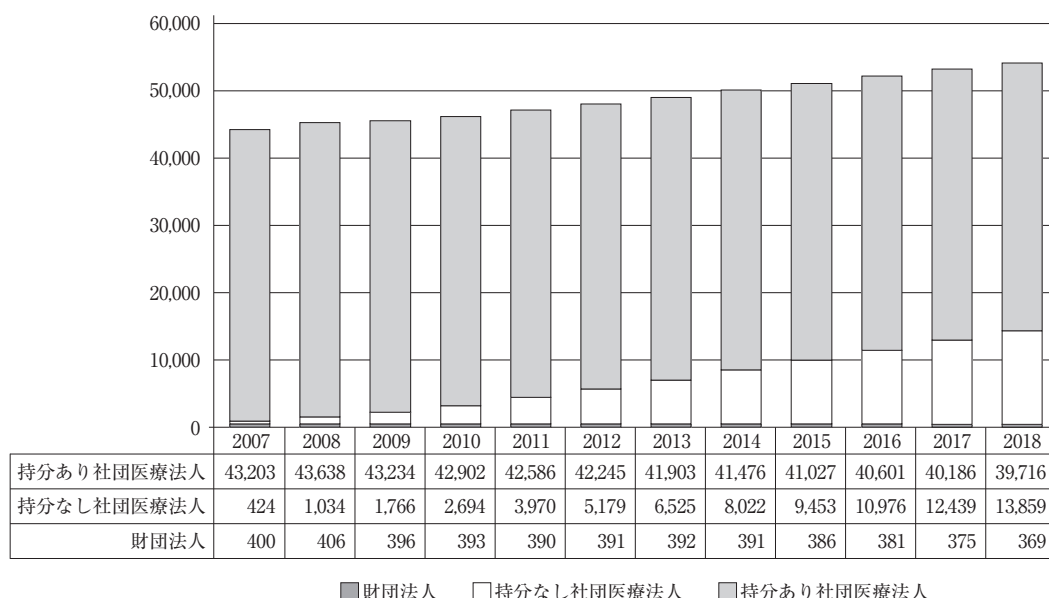


図2 医療法人数の推移（厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移」2018年6月26日）

4. 経済的単一体概念に基づく 連結範囲の画定

このような状況のもとでは、医療法人グループの連結財務諸表を作成するにあたり、持分の存在を前提とする親会社概念を基礎とした企業会計の考え方をそのままの形で利用することはできない。現在の医療法人制度のもとでは持分の存在自体が認められていないし、持分規定が残されているところであっても、その持分を有しているのは個人だからである。

このため、医療法人グループの連結財務諸表作成にあたっては、経済的単一体概念を前提とするしかない。本節では、医療法人グループの連結財務諸表を作成するにあたって経済的単一体概念を採用した場合に、医療法人グループ内のどのような法人や事業体が連結対象として含まれることになるのかについて検討する。

4.1. 企業会計の基準を直接援用できない理由

経済的単一体概念のもとでは、財務諸表を連結する範囲が支配力基準によって画定される。こ

で、支配力基準とは、実質的な支配関係の有無に基づいて連結範囲を確定する方法のことをいう²²⁾。

企業会計の基準では、実質的な支配関係の有無を、①意思決定機関の議決権の過半数を自己の計算において所有している場合、②意思決定機関の議決権の40%以上50%未満を自己の計算において所有している場合、ならびに、③自己の計算において所有している議決権と、自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者および自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とあわせて議決権の過半数を占めている場合の3つに分けて説明している²³⁾。

社団医療法人の場合、法人の最高意思決定機関は社員総会であるが、持分の定めのない医療法人では、企業会計の基準をそのままの形で援用することはできない。株式会社の場合、株主総会の議決権は株式の保有割合によって決定されるが、社団医療法人の場合、社員総会の議決権は出資額の多寡、出資の有無にかかわらず、すべて1人1票で行われる（「医療法」第46条の3の3第1項）。

議決権を「自己の計算において所有」とするという前提が成立しないからである。

4.2. 独立行政法人会計基準における関連公益法人等の画定基準

このような医療法人の特徴を前提としたうえで、他の医療法人に対する支配の有無を判定するための基準としては、独立行政法人会計基準における関連公益法人等の範囲の画定基準が参考になる²⁴⁾。これは、独立行政法人が医療法人と同様に、利益の獲得を目的とせず、同時に、独立採算制を前提としない存在だからである²⁵⁾。

医療法人グループに対して適用される会計を考えるにあたって、「独立採算制を前提としない」という部分があることには異論があるかも知れない。この「独立採算制を前提としない」という言葉は独立行政法人の事業を確実に実施する観点から公的に財源措置がなされることを念頭に置いたものであるが²⁶⁾、医療法人の主たる収益源である診療報酬がこれまで医療提供施設の経営状況を踏まえて改定されてきたことや、医療提供者側が国民に対する安定的な医療の提供を理由としてその増額改定を求めてきたことに鑑みれば²⁷⁾、診療報酬にも政府からの経営支援としての側面があることを否定することはできないだろう。

独立行政法人会計基準において情報開示の対象となる関連公益法人等は、「独立行政法人が出えん、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて、財務及び事業運営の方針決定に対して重要な影響を与えることができるか又は独立行政法人との取引を通じて公的な資金が供給されており、独立行政法人の財務情報として、重要な関係を有する当該公益法人等をいう²⁸⁾」と定義される。関連公益法人等とは、具体的に、次のいずれかの要件にあてまはる公益法人等のことをいう²⁹⁾。

- ① 理事等のうち、独立行政法人の役職員経験者の占める割合が3分の1以上である公益法人等
- ② 事業収入に占める独立行政法人との取引に係る額が3分の1以上である公益法人等

- ③ 基本財産の5分の1以上を独立行政法人が出捐している一般財団法人、公益法人
- ④ 会費、寄附等の負担額の5分の1以上を独立行政法人が負担している公益法人等

関連公益法人等の判定要件を利用することの利点は、相手法人に対する出資や持分保有が前提とされていないところにある。このような法人まで連結範囲に含める理由として、独立行政法人会計基準では、「独立行政法人と関連公益法人等との間には資本関係が存在しないが、独立行政法人を通じて公的な資金が供給されている場合も多いことから、公的な会計主体である独立行政法人は関連公益法人等との関係を開示し説明する責任を有している³⁰⁾」と説明されている。資本関係は存在しなくても、資金の流れを明らかにする観点から情報開示を行うという考え方は、冒頭に述べたような医療法人に係る会計規制が強化された経緯を踏まえれば、大いに参考になるのではないかと思われる。

4.3. 医療法人グループの会計に援用する際の留意点

ただし、この独立行政法人会計基準において示された判定要件を利用するためには、次の2点について留意しなければならない。

第1に、人事および資金拠出について定めた①、③および④については、そのままの形で利用することができない点である。それは、前節で述べたように、伝統的な社団医療法人のなかには、法人形態こそ有しているものの、実質的には開業医の個人事業として運営されているものが少なからず存在するからである。このような状況のもとでは、医療法人の実質的な運営者が、医療を通じて獲得した資金を、「個人」としてグループ法人に対して拠出したり、「親族」を役員として就任させたりと、医療法人を経由せずに資金や人事を提供している可能性を否定することができない。①、③および④をそのままの形で医療法人グループの連結範囲の画定基準としてしまうと、支配の及ぶ医療法人グループの範囲を正しくカバーすることが

できなくなる可能性が高い。

第2に、独立行政法人会計基準において、関連公益法人等は連結財務諸表本体の対象に含まれていないことである。現在のところ、関連公益法人等については、独立行政法人との出捐、人事、資金、技術、取引等の関係を、連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報および注記に記載するものとされており、これらの法人の財務諸表を独立行政法人の連結財務諸表に含めるところまでは求められていない³¹⁾。ただし、これは関連公益法人等を連結範囲に含めてはならないということの意味するものではない。独立行政法人会計基準のなかに連結会計に係る規定を設けるにあたって開催された研究会やワーキング・グループでは、関連公益法人等を連結の範囲に含めることも議論されていたからである³²⁾。

5. おわりに

本稿では、医療法人グループに連結財務諸表を作成させる場合に、医療法人グループに属するどの範囲の法人までを連結範囲に含めるかを画定するための基準について検討を行った。

医療法人グループを構成する医療法人では、最高意思決定機関である社員総会や評議員会において1人1票の原則が採用されており、株式会社における株主総会のように、出資の有無または出資の多寡によって議決権の数を変動させる制度がとられていない。これは、株式会社の医療参入を規制する目的で行われていたものであり、この医療法人を株式会社と差別化する考え方は、2006年改正「医療法」によって一層強化されている。

このため、親会社からの出資を背景とした支配関係の有無を判定要件として連結範囲を画定しようとする親会社概念を基盤とした企業会計の考え方を、そのままの形で医療法人会計に援用することはできない。そこで、本稿では、参照すべき判定基準として、独立行政法人会計基準において示されている関連公益法人等の判定基準を利用できる可能性があることを説明した。それは、診療報酬という経営支援的な側面を有する収益構造を前

提とする医療法人と、必要に応じて政府からの助成を受けて活動を展開する独立行政法人との間に類似性があり、かつ、公益法人等の判定基準が親法人からの出資を前提とせずに構築されているためである。

経済的単一体概念では、連結貸借対照表上、すべての利害関係者の持分が合算されて表示される。わが国の非営利法人は、法人形態の違いによって、純資産の部の表示方法が異なっており、医療法人と社会福祉法人のように法人形態の異なる法人が1つの集団を構成している医療法人グループでは、その差異を調整しない限り、純資産を合算すること自体が不可能である。この点については、今後の研究を通じて明らかにしていきたい。

謝辞

本研究は、JSPS 科研費 JP17K18052 の助成を受けたものである。

【注】

- 1) 貸借対照表および損益計算書の公告が義務づけられるのは、①直近の会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が50億円以上または直近の会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が70億円以上である医療法人、②直近の会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が20億円以上または直近の会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が10億円以上である医療法人および③社会医療法人債発行人である社会医療法人に限られる（「医療法施行規則」第33条の2）。
- 2) この記述は、2015年4月3日に厚生労働省から提出された「医療法の一部を改正する法律案」の提出理由による。
- 3) これは、2013年11月29日に開催された第185回臨時国会衆議院厚生労働委員会において、足立康史参議院議員から徳洲会事件を引き合いとして、厚生労働省における医療法人グループの経営実態の把握状況について質疑があったことが契機となっている（医療法人の事業展開等に関する検討会、第4回会議資料2「医療法人における透明性の確保等について」2014年4月2日、10-11頁）。
- 4) 2015年改正「医療法」における会計規制の意義とその限界については、海老原論「医療法人会計基準が診療報酬の適正化に果たす役割」社会保障研究、第2巻第4号、2018年、569-571頁もあわせて参照されたい。
- 5) 浅井一敬「医療にも『会計ビッグバン』連結決算導入の見送りを疑問視する向きも」エコノミスト、第84巻第68号、2006年、海老原論「医療法人会計における連結会計の必要性」地域ケアリング、第20巻第8号、2018年。

- 6) 四病院団体協議会会計基準策定小委員会「医療法人会計に関する検討報告書」2014年、2頁。
- 7) 企業会計基準では、「親会社説」、「経済的単一体説」という言葉を使って説明が行われているが、本稿ではこれらを「親会社概念」、「経済的単一体概念」という言葉を使って表示する。これはその端緒となった米国の研究において概念を意味する concept という語が使用されているためである（広瀬義州編著『連結会計入門（第6版）』中央経済社、2012年、4-11頁参照）。
- 8) 企業会計基準委員会「企業会計基準第22号 連結財務諸表に関する会計基準」、2008年（最終改正2013年）、第51項。
- 9) 同上。
- 10) 同上、第51項ないし第51-3項。
- 11) 「医療法の一部を改正する法律の施行に関する件」（昭和25年8月2日付厚生事務次官通達（発医第98号））第一、二。
- 12) 同上、第一、四。
- 13) 新田秀樹「医療の非営利性の要請の根拠」名古屋大学法政論集、第175号、1998年、26頁。
- 14) 同上、25-28頁。
- 15) 厚生事務次官通達には、「医療法」に医療法人制度を設けた趣旨について、「私人による病院経営の経済的困難を、医療事業の経営主体に対し、法人格取得の途を拓き、資金集積の方途を容易に講ぜしめること等により、緩和せんとするものであること」（前掲（注11）、第一、一）として、医療法人制度が私人としての個人開業医に対して提供されるものであることが謳われている。
- 16) 医業経営の非営利性等に関する検討会、2005年6月10日、第8回議事録および医業経営の非営利性等に関する検討会第8回会議に日本医療法人会が提出した資料「医療法人制度改革に対する意見」4頁。
- 17) 谷川栄一「医療の非営利性をめぐって・補遺——株式会社参入反対論に対するある疑問——」社会保険旬報、第2170号2003年、9-10頁。
- 18) 医療法人は、社団としても、財団としても設立することができるが、後者は、出資者が法人に財産を寄附したものとみなし、その財産に対する出資者の権利をはじめから考えない形態であるので、社員持分の問題は生じない。なお、2018年3月31日現在、医療法人総数のうち財団として設立されているものの割合は全体の0.7%にすぎず、医療法人制度を議論するにあたっての重要性はほとんど存在しない（厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移」参照）。
- 19) 総合規制改革会議「規制改革の推進に関する第2次方針——経済活性化のために重点的に推進すべき規制改革——」2002年12月12日、25-26頁。
- 20) 医業経営の非営利性に関する検討会「医療法人制度の考え方（報告）～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～」2005年7月22日、3-12頁。
- 21) 厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移」2018年6月26日。
- 22) 企業会計基準委員会、前掲（注8）、第54項。
- 23) 同上、第7項。
- 24) なお、独立行政法人は、この関連公益法人等との取引に関する情報を連結財務諸表の附属明細書、連結セグメント情報および注記において開示しなければならない（総務省「『独立行政法人会計基準』および『独立行政法人会計基準注解』」2000年2月16日（最終改正2015年1月27日）、第128）。
- 25) 独立行政法人会計基準研究会「独立行政法人会計基準の制定について」2000年2月16日、i-ii頁。
- 26) 同上、iii頁。
- 27) 新村沢『国民皆保険の時代 1960、70年代の生活と医療』法政大学出版局、2011年、70-78頁、ジョン・C・キャンベル・増山幹高「日本における診療報酬制作の展開」季刊・社会保障研究、第29巻第4号、1994年、359-368頁、海老原論、前掲（注4）、566-567頁。
- 28) 総務省、前掲（注24）、第129、1。
- 29) 同上、第129、2。なお、公益法人等には、「一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人のほか、社会福祉法人、特定非営利活動法人、技術研究組合等の法人も含まれる」（注92）とされている。
- 30) 同上、注91。
- 31) 同上、第107および第128。
- 32) 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会、独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会共同ワーキング・チーム提出資料「独立行政法人会計基準の見直しに関する中間論点整理」2002年10月30日、11頁。

【参考文献】

- 浅井一敬「医療にも『会計ビッグバン』連結決算導入の見送りを疑問視する向きも」エコノミスト、第84巻第68号、2006年。医業経営の非営利性等に関する検討会、第8回会議、社団法人日本医療法人協会提出資料「医療法人制度改革に対する意見」2005年6月10日。
- 医業経営の非営利性に関する検討会「医療法人制度の考え方（報告）～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～」2005年7月22日。
- 医療法人の事業展開等に関する検討会、第4回会議資料2「医療法人における透明性の確保等について」2014年4月2日。
- 海老原論「医療法人会計基準が診療報酬の適正化に果たす役割」社会保障研究、第2巻第4号、2018年。
- 海老原論「医療法人会計における連結会計の必要性」地域ケアリング、第20巻第8号、2018年。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第5号 貸借対照表上の純資産の部の表示に関する会計基準」2005年（最終改正2013年）。
- 企業会計基準委員会「企業会計基準第22号 連結財務諸表に関する会計基準」、2008年（最終改正2013年）。
- 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会、独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会共同ワーキング・チーム提出資料「独立行政法人会計基準の見直しに関する中間論点整理」2002年10月30日。
- ジョン・C・キャンベル・増山幹高「日本における診療報酬制作の展開」季刊・社会保障研究、第29巻第4号、1994年。

総合規制改革会議「規制改革の推進に関する第2次方針——経済活性化のために重点的に推進すべき規制改革——」2002年12月12日。

総務省「『独立行政法人会計基準』および『独立行政法人会計基準注解』」2000年2月16日（最終改正2015年1月27日）。

谷川栄一「医療の非営利性をめぐって・補遺——株式会社参入反対論に対するある疑問——」社会保険旬報、第2170号2003年。

独立行政法人会計基準研究会「独立行政法人会計基準中間的論点整理」1999年9月20日。

独立行政法人会計基準研究会「独立行政法人会計基準の制定に

ついて」2000年2月16日。

新村択『国民皆保険の時代 1960, 70年代の生活と医療』法政大学出版局, 2011年。

新田秀樹「医療の非営利性の要請の根拠」名古屋大学法政論集, 第175号, 1998年。

広瀬義州編著『連結会計入門（第6版）』中央経済社, 2012年。

四病院団体協議会会計基準策定小委員会「医療法人会計に関する検討報告書」2014年。

（2018年10月29日 受稿）
（2019年1月31日 受理）